



**GRADO EN ADMINISTRACION Y DIRECCIÓN DE
EMPRESAS**

CURSO ACADÉMICO 2019/2020

TRABAJO FIN DE GRADO

**“LA CONTABILIDAD DE LAS
SOCIEDADES CIVILES A PARTIR DE LA
REFORMA DE 2016”**

**“ACCOUNTING OF THE CIVIL
COMPANIES SINCE 2016”**

Autora: Carla Martina Zaballos Ruíz

Profesor: Carlos Martínez San Juan

Santander, diciembre 2019

LA CONTABILIDAD DE LAS SOCIEDADES CIVILES A PARTIR DE LA REFORMA DE 2016

Índice de contenidos

Resumen.....	4
Abreviaturas	5
1. Introducción.....	6
2. Tipos de sociedad.....	7
2.1. Comunidad de Bienes	7
2.2. Sociedad Civil.....	8
2.3 ¿Por qué eligen los empresarios este tipo de sociedades?	9
3. Legislación	10
3.1. Diferencias fiscales	12
3.2. Diferencias contables.....	12
4. Opciones para las sociedades civiles afectadas por la ley	13
4.1. Disolución y liquidación	13
4.2. Transformación en sociedad de capital: Sociedad Limitada	15
4.3 Mantener la forma de sociedad civil contribuyente del Impuesto de Sociedades	16
4.3.1 Sociedades civiles con obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015	16
4.3.2 Sociedades civiles sin obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015	17
5. Conclusión	18
6. Referencias bibliográficas.....	19

TABLA DE ILUSTRACIONES

Fuente 1: Elaboración propia a partir de datos de la AEAT	7
Fuente 2: Agencia Tributaria	11
Fuente 3: Elaboración propia a partir de datos de la AEAT	12

Resumen

Con la entrada en vigor de la reforma fiscal de Montoro, la ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto de Sociedades ha generado grandes cambios en el tratamiento de las sociedades civiles.

Esta forma jurídica era elegida por los empresarios debido a sus escasos requerimientos: un acuerdo privado sin necesidad de notario ni inscripción en el Registro Mercantil, sin capital mínimo para su constitución y una tributación por el régimen de atribución de rentas con tipos más bajos que el del Impuesto de Sociedades. Es evidente que resulta más atractiva para los pequeños empresarios frente a los formalismos de las sociedades mercantiles y sus rígidas obligaciones fiscales. Pero a partir del 1 de enero de 2016 esto cambia para convertir a todas aquellas sociedades civiles con objeto mercantil (la mayoría), en contribuyentes del impuesto de sociedades.

Las opciones para las afectadas están claras: disolución y liquidación, transformarse en sociedad de capital o continuar con la forma jurídica de sociedad civil, pero contribuyendo al impuesto de sociedades. La última es la que más desventajas presenta, ya que conjuga las obligaciones tributarias de una sociedad mercantil sin el amparo de la responsabilidad limitada para sus socios.

Abstract

With the entry into force of the tax reform of Montoro, Law 27/2014, of November 27 of the Corporation Tax has generated great changes in the treatment of civil societies.

This legal form was chosen by the businessmen due to its scarce requirements: a private agreement without the need for a notary or registration in the Mercantile Registry, without minimum capital for its constitution and a taxation for the income attribution regime with lower rates than the of Corporation Tax. It is evident that it is more attractive for small entrepreneurs in the face of the formalities of mercantile societies and their rigid fiscal obligations. But as of January 1, 2016, this changes to convert all those civil societies with a commercial purpose (the majority), into corporate taxpayers.

The options for those affected are clear: dissolution and liquidation, becoming a capital company or continuing with the legal form of civil society, but contributing to corporate tax. The last is the one that presents the most disadvantages, since it combines the tax obligations of a commercial company without the protection of limited liability for its partners.

Abreviaturas

AEAT	ADMINISTRACIÓN Estatal de Agencia Tributaria
BOE	Boletín Oficial del Estado
C. Ci	Código Civil
C. Co.	Código de Comercio
INCEN	Importe neto de la cifra de negocios
IRPF	Impuesto sobre la renta de las personas físicas
IS	Impuesto de sociedades
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto de Sociedades
LMESM	Ley de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles
NIF	Número de identificación fiscal
PGC	Plan General Contable
REAGP	Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca

1. Introducción

Elegir este tema para mi Trabajo de Fin de Grado fue una decisión fácil, ya que a primera vista me pareció un tema atractivo, de actualidad y real sobre el que sería muy interesante investigar. Las sociedades civiles siempre han sido objeto de controversia dentro del sistema fiscal español, y en muchas ocasiones han sido llamadas “sociedades mercantiles irregulares”. Esto se debe a que en la práctica, hay un gran número de sociedades con forma de civil, que en realidad tienen objeto mercantil. Esto se debe en primer lugar a que la legislación lo permite, por lo que la comunidad de expertos en tributación y fiscalidad llevan años pidiendo una reforma profunda en este aspecto. Su facilidad de constitución y escasas gestiones en el día a día han hecho que muchos pequeños empresarios hayan decidido asociarse de esta forma, aún con el gran inconveniente que supone la responsabilidad ilimitada y personal para los socios.

El Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, con Cristóbal Montoro a la cabeza, ha llevado a cabo una reforma fiscal que se materializa en los ejercicios 2015 y 2016. Con relación a este estudio nos centramos en las modificaciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que convierten a las sociedades civiles con objeto mercantil en sujetos pasivos del IS.

Para examinar las repercusiones de esta reforma, empezaré exponiendo las principales opciones en España para crear una sociedad, centrándome en la sociedad civil y comunidad de bienes para determinar por qué los empresarios eligen estas formas. Mostraré la legislación en que se materializa la reforma para después observar las diferencias fiscales y contables que soportarán las sociedades civiles afectadas por esta reforma, y concluiré con las alternativas disponibles dentro del nuevo marco legislativo.

2. Tipos de sociedad

Todo empresario que piensa en formar una sociedad con otro partícipe comienza la búsqueda del tipo de sociedad que mejor se ajusta a sus necesidades. Capital mínimo de constitución, número de socios y responsabilidad son las características clave en que debe fijarse para elegir la opción correcta, y en el siguiente cuadro presento un breve resumen de las mismas sobre los principales tipos de sociedad en nuestro país:

	SOCIEDAD	MÍNIMO SOCIOS	CAPITAL MÍNIMO	RESPONSABILIDAD
MERCANTILES	S. Limitada	1	3.000€	Limitada al capital aportado
	S. Anónima	1	60.000€ (desembolso mínimo del 25€ a su escritura)	Limitada
	S. Cooperativa	3	Según estatutos.	Limitada
	S. Colectiva	2	-.€	Ilimitada: responden de manera personal de las pérdidas de la empresa
	S. Comanditaria	2	-.€	Socio colectivo: Ilimitada Socio comanditario: Limitada
Civiles	Comunidad de bienes	2	-.€	Ilimitada
	S. Civil	2	-.€	Ilimitada

Fuente 1: Elaboración propia a partir de datos de la AEAT

Comentaré sólo las más relevantes para el tema que nos compete: la comunidad de bienes y la sociedad civil.

2.1. Comunidad de Bienes

“La Comunidad de Bienes es un contrato por el cual la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas (comuneros).” Artículo 392 del Código Civil.

Para su constitución no es necesario capital mínimo ni escritura pública, tan solo un acuerdo privado (salvo que aporten bienes inmuebles o derechos reales, en cuyo caso deberá realizarse en escritura pública). Son partícipes de las pérdidas o beneficios en

LA CONTABILIDAD DE LAS SOCIEDADES CIVILES A PARTIR DE LA REFORMA DE 2016

el porcentaje que acuerden en este contrato, y responden de las deudas ante terceros de forma personal, ilimitada y solidaria. Este tipo de sociedad no tiene personalidad jurídica propia, y tributa cada socio por su porcentaje de ganancias en el IRPF según el régimen de atribución de rentas.

En la práctica, la mayoría de las Comunidades de Bienes se forman para gestionar herencias yacentes o para el arrendamiento de inmuebles de los cuales, los socios son copropietarios.

2.2. Sociedad Civil

“La sociedad es un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias.” Artículo 1.665 de Código Civil.

Este tipo de sociedad es muy común entre autónomos debido al procedimiento sencillo y económico de constitución. Al igual que la comunidad de bienes, se trata de un contrato privado y para su constitución no es necesario aportar un capital mínimo ni escritura pública. Los socios pueden aportar bienes, dinero o trabajo expresamente para crear esta sociedad, convirtiéndose así en socio capitalista si aporta dinero, o industrial si sólo aporta trabajo.

La responsabilidad también es personal e ilimitada, de modo que los socios responden con el patrimonio de la empresa y el suyo propio frente a las deudas de la sociedad, con sus bienes presentes y futuros. También es solidaria, por lo que en caso de que la propia sociedad no pueda enfrentarse a las deudas con terceros, y alguno de los socios se declare insolvente, aquel que disponga de patrimonio será el objetivo de los acreedores para responder a las deudas. Esta es la principal desventaja y por la cual el número de Empresarios Individuales y Sociedades Limitadas supera considerablemente al de sociedades civiles.

Respecto a la personalidad jurídica o no, es un tema que ha generado mucha controversia por la laxitud del artículo que lo determina (art. 1.669 del C.Ci):

“No tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de estos contrate en su propio nombre con terceros.”

Como bien explican S. Ruíz y J. Blasco (2015) en su artículo *El nuevo régimen de tributación de las sociedades civiles*, la doctrina y jurisprudencia instan al reconocimiento de personalidad jurídica cuando la sociedad actúe públicamente en el tráfico jurídico, lo que puede considerarse en los siguientes casos:

1. Sociedad civil constituida en escritura pública.

La constitución por naturaleza en pacto privado queda relegada en el momento en que los socios aportan bienes inmuebles o derechos reales.

2. Sociedad Civil constituida en documento privado.

Cuando se aporte dicho documento ante la Administración tributaria para la asignación de un número de identificación fiscal (NIF).

2.3 ¿Por qué eligen los empresarios este tipo de sociedades?

Como hemos comentado, es la forma más sencilla de asociación entre autónomos para llevar a cabo proyectos de poca envergadura. Su constitución es más sencilla y económica que en las Sociedades Mercantiles por los siguientes motivos:

1. No exige capital mínimo
2. No es necesaria escritura pública ante notario, salvo que los socios aporten bienes inmuebles o derechos reales.
3. Menos obligaciones contables y tributarias y más sencillas, lo que permite a los socios hacerse cargo de estas sin necesidad de contratar a un profesional que "le lleve los papeles".

Para ser más concretos, veamos las obligaciones tributarias que recoge la Agencia Estatal de Administración Tributaria para las entidades en régimen de atribución de rentas:

Obligaciones a cargo de la entidad en régimen de atribución de rentas:

- Presentación de declaraciones censales.
- Llevanza de libros registros de la actividad.
- Emisión de facturas
- Las propias de los retenedores u obligados a efectuar ingresos a cuenta
- Determinación de la renta atribuible y pagos a cuenta
- Declaraciones IVA
- Declaración operaciones con terceros (modelo 347)
- Declaración informativa anual (modelo 184)

Obligaciones a cargo de cada uno de los socios, comuneros o partícipes:

- Presentación de la declaración censal.
- Realización de pagos fraccionados
- Declaración de la renta anual atribuida (IRPF)

3. Legislación

Originalmente la Ley reguladora de la Contribución General sobre la Renta de fecha 16 de diciembre de 1954, establecía la atribución de los resultados derivados de las sociedades civiles y de las comunidades de bienes a los socios o partícipes. Posteriormente las leyes de reforma del sistema tributario de 1978 mantuvieron esta tributación, concretándose en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) 44/1978 de 8 de septiembre:

“Las rentas correspondientes a las sociedades civiles, herencias yacentes comunidades de bienes sean públicos o no sus pactos y demás entidades a qué se refiere el artículo 33 de la Ley General tributaria se atribuirán a los socios herederos comuneros y partícipes respectivamente según las normas o pactos aplicables en cada caso y si éstos no constaran a la administración de forma fehaciente se atribuirán por partes iguales “

De esta manera las sociedades civiles y comunidades de bienes tributaban por los beneficios obtenidos de la sociedad en el porcentaje concretado en el contrato de Constitución en la sección de rendimientos patrimoniales de su declaración anual del IRPF.

La Ley del Impuesto de Sociedades (ley 27 /2014) y la reforma realizada en la LIRPF (mediante la Ley 26 /2014) introducen las modificaciones que afectarán a esta forma de tributación.

En el preámbulo de la LIS se expone ya esta novedad:

“En el ámbito de los contribuyentes, se incorporan al Impuesto sobre Sociedades las sociedades civiles que tienen objeto mercantil, y que tributan hasta la aprobación de esta Ley como contribuyentes del IRPF a través del régimen de atribución de rentas. Esta medida requiere incorporar un régimen transitorio en el IRPF que regule la traslación de este tipo de entidades como contribuyentes del IRPF a contribuyentes de este impuesto”.

Que se concreta en el artículo 7.1 de la misma ley donde señala a los individuos contribuyentes del Impuesto de Sociedades:

“Las personas jurídicas excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto Mercantil”.

En armonía con estos cambios, se modifica el artículo 8.3 de la LIRPF:

“No tendrán la consideración de contribuyentes las sociedades civiles no sujetas al Impuesto de Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2ª del Título X de esta ley”.

Como consecuencia de estas modificaciones las sociedades civiles con objeto mercantil tendrán nuevas obligaciones fiscales y contables.

Estas variaciones forman parte de la reforma ejecutada por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, con Cristóbal Montoro a la cabeza, la cual tenía como objetivos bajar impuestos, y cambiar componentes y fuentes de recaudación tributaria.

En el siguiente cuadro facilitado por la Agencia Tributaria se observa un buen resumen de dichas obligaciones para comunidades de bienes y sociedades civiles con especial relevancia la distinción entre aquellas que tienen objeto Mercantil y las que no:

CARLA MARTINA ZABALLOS RUÍZ

	PERSONALIDAD JURÍDICA	OBJETO SOCIAL		LETRA NIF	LIBROS IMPOSICIÓN DIRECTA	LIBROS IVA	TRIBUTACIÓN IRPF (COMUNEROS O SOCIOS)	TRIBUTACIÓN SOCIEDADES	PAGO FRACCIONADO	TRIBUTACIÓN IVA	MOD. 184
COMUNIDAD DE BIENES	No	Artículo 392 CC: hay Comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas	NO MERCANTIL	letra E	-libro de ingresos -libro de compras y gastos -libro de bienes de inversión -libro de provisiones y suplidos	<u>Régimen general</u> -libro registro de facturas emitidas -libro registro de facturas recibidas -libro registro de bienes de inversión -libro registro de determ. ops intracomunitarias <u>Régimen simplificado</u> (si todos los socios son personas físicas) solo llevan libro registro de compras. <u>REAGP</u> (si todos los socios son personas físicas) solo libro registro ops. régimen	Sí	No	Modelo 130, 131	<u>Régimen general</u> , <u>Régimen simplificado</u> <u>agricultura</u> : si todos los socios son personas físicas <u>REAGP</u> : si todos los socios son personas físicas	Sí
	Sí	Artículo 1665 C.Ci: la sociedad es un contrato por el que dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria con ánimo de partir entre si las ganancias.	NO MERCANTIL	letra J	-libro de ingresos -libro de compras y gastos -libro de bienes de inversión -libro de provisiones y suplidos	<u>Régimen general</u> -libro registro de facturas emitidas -libro registro de facturas recibidas -libro registro de bienes de inversión -libro registro de determ. ops intracomunitarias <u>Régimen simplificado</u> (si todos los socios son personas físicas) solo llevan libro registro de compras. <u>REAGP</u> (si todos los socios son personas físicas) solo libro registro ops. régimen	Sí	No	Modelo 130, 131	<u>Régimen general</u> , <u>Régimen simplificado</u> <u>agricultura</u> : si todos los socios son personas físicas <u>REAGP</u> : si todos los socios son personas físicas	Sí
SOCIEDAD CIVIL	Sí		MERCANTIL	letra J	Contabilidad ajustada al Código de Comercio	<u>Régimen general</u> : -libro registro de facturas emitidas -libro registro de facturas recibidas -libro registro de bienes de inversión -libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias	no desde 1-1-2016 no tributan en IRPF	Sí (modelo 202)	Modelo 202	<u>Régimen general</u>	No

Fuente 2: Agencia Tributaria

3.1. Diferencias fiscales

Del cuadro anterior se desprende lo siguiente: las sociedades civiles con objeto mercantil pasan a tributar sus ganancias a un tipo impositivo fijo en el IS del 25%, mientras que en aquellas que no tengan objeto mercantil tributará cada socio en el Régimen de Atribución de Rentas del IRPF a una escala progresiva y tipo marginal según la siguiente tabla:

BASE IMPONIBLE (€)		TIPO APLICABLE
DESDE	HASTA	
0	12.450	19%
12.450	20.200	24%
20.200	35.200	30%
35.200	60.000	37%
>60.000		45%

Fuente 3: Elaboración propia a partir de datos de la AEAT

3.2. Diferencias contables

Las sociedades civiles afectadas tenían una serie de requisitos contables bastante laxa, ya que estaban exentas del cumplimiento de las normas contables a las que se ven sujetas las sociedades mercantiles en el Reglamento de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

“Artículo 68. Obligaciones formales, contables y registrales.

(...)

- 2. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del método de estimación directa, estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.*
- 3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, cuando la actividad empresarial realizada no tenga carácter mercantil, de acuerdo con el Código de Comercio, las obligaciones contables se limitarán a la llevanza de los siguientes libros registros:*
 - a. Libro de ventas e ingresos.*
 - b. Libro de compras y gastos.*
 - c. Libro registro de bienes de inversión.*

A partir del 1 de enero de 2016 este aspecto se complica ya que deberán llevar una contabilidad ajustada a las normas del C.Co.:

“De la contabilidad de los empresarios.

Sección primera.

Artículo 25:

- 1. Todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su Empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario.”*

De los artículos contenidos en esta Sección Primera del Código de Comercio se extrae que las sociedades tienen la obligación de llevar los siguientes libros:

- Libro de Inventarios y Cuentas Anuales: abriéndose con el balance inicial detallado de la empresa. Al menos trimestralmente se transcribirán con sumas y saldos los balances de comprobación, al igual que el inventario de cierre de ejercicio y las cuentas anuales.
Al cierre del ejercicio se deberán formular las cuentas anuales. Estas deben elaborarse según las normas contenidas en el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre. Comprenden los siguientes documentos:
 - Balance
 - Cuenta de pérdidas y ganancias
 - Estado de flujos de efectivo
 - Estado de cambios en el patrimonio neto
 - Memoria
- Libro Diario: registrará cada día las operaciones relativas a la actividad de la empresa.

Llevar a cabo estos requerimientos contables ajustados a la compleja normativa que supone el PGC no es factible para muchos de los empresarios que tomaron la decisión de crear una sociedad civil para su pequeño negocio. Supondrá la contratación de un profesional, que para muchos de ellos con una baja cifra de negocios no está al alcance, por lo que deberán tomar la decisión de disolver la sociedad y convertirse en empresarios individuales.

4. Opciones para las sociedades civiles afectadas por la ley

En este análisis vamos a explicar las opciones más comunes para las sociedades afectadas por esta reforma legislativa:

1. Acogerse al régimen especial de disolución y liquidación regulado por la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF.
2. Transformación en sociedad de capital.
3. Mantener la forma jurídica de sociedad civil y tributar por el IS a partir del 1 de enero de 2016, aplicando el régimen transitorio contenido en la disposición transitoria trigésima de la LIS.

A continuación, expongo las opciones propuestas:

4.1. Disolución y liquidación

“Disposición transitoria decimonovena. Disolución y liquidación de determinadas sociedades civiles.

1. Podrán acordar su disolución y liquidación, con aplicación del régimen fiscal previsto en esta disposición, las sociedades civiles en las que concurran las siguientes circunstancias:

- a) Que con anterioridad a 1 de enero de 2016 les hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas previsto en la Sección 2.ª del Título X de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

LA CONTABILIDAD DE LAS SOCIEDADES CIVILES A PARTIR DE LA REFORMA DE 2016

b) Que a partir de 1 de enero de 2016 cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

c) Que en los seis primeros meses del ejercicio 2016 se adopte válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y se realicen con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, para la extinción de la sociedad civil.

Reglamentariamente se establecerán los requisitos formales exigidos para la aplicación de lo dispuesto en la presente disposición.

2. La disolución con liquidación de dichas sociedades tendrá el siguiente régimen fiscal:

a) Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,

b) No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana de los que sea titular la entidad. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.

c) A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los socios de la sociedad que se disuelve:

1.º El valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad que se disuelve, determinado de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria trigésima segunda de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se aumentará en el importe de las deudas adjudicadas y se disminuirá en el de los créditos y dinero o signo que lo represente adjudicado.

2.º Si el resultado de las operaciones descritas en el párrafo anterior resultase negativo, dicho resultado se considerará renta o ganancia patrimonial, según que el socio sea persona jurídica o física, respectivamente. En este supuesto, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerará que tiene un valor de adquisición cero.

3.º Si el resultado de las operaciones descritas en el párrafo 1.º anterior resultase cero o positivo, se considerará que no existe renta o pérdida o ganancia patrimonial.

Cuando dicho resultado sea cero, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, tendrá como valor de adquisición cero.

Si el resultado fuese positivo, el valor de adquisición de cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, será el que resulte de distribuir el resultado positivo entre ellos en función del valor de mercado que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue.

4.º Los elementos adjudicados al socio, distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerarán adquiridos por éste en la fecha de su adquisición por la sociedad.

3. Hasta la finalización del proceso de extinción de la sociedad civil, siempre que la misma se realice dentro del plazo indicado en la letra c) del apartado 1 de esta disposición transitoria, continuará aplicándose el régimen de atribución de rentas previsto en la Sección 2.ª del Título X

de esta Ley, sin que la sociedad civil llegue a adquirir la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

En caso contrario, la sociedad civil tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades desde 1 de enero de 2016 y no resultará de aplicación el citado régimen de atribución de rentas.»

De esta legislación obtengo la siguiente conclusión: siempre que el acuerdo se adopte durante los seis primeros meses del ejercicio 2016 y dentro de los seis meses siguientes se realicen todos los actos requeridos para la extinción de la sociedad, la disolución y liquidación se podrá ejecutar sin apenas coste fiscal, permaneciendo además ese ejercicio en el régimen de atribución de rentas.

4.2. Transformación en sociedad de capital: Sociedad Limitada

Según dispone la Ley 3/2009 de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles en su artículo 4.3, las sociedades civiles pueden transformarse en cualquier tipo de sociedad mercantil. Para ello debe estar inscrita en el Registro Mercantil y cumplir ciertos requisitos contenidos en los artículos 8 a 21 de la LMESM y que se resumen en lo siguiente:

1. Información a los socios. Estos pueden ejercer su derecho de separación.
2. Acuerdo de transformación. El cual no puede modificar la participación de los socios en la sociedad salvo acuerdo de todos aquellos que se mantengan en la sociedad transformada.
3. Publicación del acuerdo de transformación. Debe publicarse en el BORME. Para que esta información llegue a los acreedores deberá publicarse en un diario de gran circulación, o bien enviar una comunicación escrita certificada y con acuse de recibo. Además, el consentimiento de los acreedores debe ser expreso e individual, de lo contrario los socios mantienen su responsabilidad universal respecto a las deudas de la sociedad civil.
4. Escritura pública de transformación e inscripción en el RM. En la que conste el consentimiento de todos sus socios por las deudas sociales. Asimismo, deberá incluir la manifestación de que el patrimonio cubre el capital social quedando desembolsado en su totalidad, al igual que el consentimiento de transformación de los acreedores en su caso, bajo responsabilidad de los otorgantes. También deberá adjuntar un balance general de la sociedad civil cerrado el día previo al acuerdo de transformación.

Sin perjuicio de lo explicado, quiero mencionar otras opciones que podría ejercer la sociedad civil:

- Transformación en sociedad civil profesional
- Cambio de actividad económica. Una sociedad civil puede ejercer diferentes actividades económicas, pudiendo dar de baja aquellas consideradas con objeto mercantil y en ese caso con la posibilidad de permanecer en el régimen de atribución de rentas.

Aunque las posibilidades son más amplias, la más relevante y común en la práctica es la transformación en sociedad limitada.

Tras los cambios realizados por la autoridad tributaria, ambos tipos comparten sendas obligaciones fiscales. Si bien la constitución de una sociedad limitada conlleva un proceso más laborioso, la responsabilidad limitada es una gran ventaja para los socios.

4.3 Mantener la forma de sociedad civil contribuyente del Impuesto de Sociedades

La legislación que dispone el régimen transitorio de una sociedad civil contribuyente del impuesto de sociedades a partir del 1 de enero de 2016 se contiene en la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS. La misma establece dos supuestos diferenciados, dependiendo de si la sociedad ha tenido o no la obligación de llevar una contabilidad ajustada al C. Co. en 2014 y 2015.

¿Quiénes deben llevar la contabilidad ajustada al Código de Comercio?

El artículo 68 del RIRPF explica en su extensión los preceptos que deben darse para que una sociedad lleve o no una contabilidad ajustada al C.Co. y que se resume en que serán aquellas sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil cuyo rendimiento se determine por la modalidad normal de método de estimación directa. Para que determine su rendimiento por esta modalidad pueden darse estos casos:

- Aquellas sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios > 600.000€.
- Aquellas sociedades cuyo INCN < 600.000€ pero renuncia a la modalidad simplificada.
- Aquellas que pudiendo optar por el régimen de estimación objetiva (módulos), renuncian al mismo.

Una vez determinadas las pautas para identificar a las sociedades que se atenderán a cada supuesto, paso a explicarlos:

4.3.1 Sociedades civiles con obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015

Cuando una sociedad civil con personalidad jurídica y objeto mercantil, que determina su rendimiento por la modalidad normal del método de estimación directa, pase a ser contribuyente del IS, se ceñirá a este en términos normativos semejantes al resto de contribuyentes.

Contablemente no se plantea problema alguno, ya que salvo las modificaciones concernientes al impuesto, el asiento de apertura a 1 de enero de 2016 es la continuación del de cierre a 31 de diciembre de 2015, y continuará con las posteriores anotaciones de las operaciones ordinarias.

No obstante, se establecen dos especialidades para dos tipos de operaciones específicas:

- **Distribución de beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas**

Los beneficios obtenidos con anterioridad al 31 de diciembre de 2015 por la sociedad civil, y que fueron imputados a los socios por el régimen de atribución de rentas, no tributan cuando sean objeto de reparto en 2016, evitando así un supuesto de doble imposición.

- **Transmisión de participaciones correspondientes a las reservas procedentes de beneficios no distribuidos y obtenidos en régimen de atribución de rentas**

Transcribo el texto de la normativa comprendida en la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS:

” Las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en las sociedades civiles que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmiten, el momento en el que se realiza la transmisión y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento, recibirán el siguiente tratamiento:

1.º Cuando el transmitente sea contribuyente del IRPF, se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y de titularidad y el valor de transmisión de aquéllas. A tal efecto, el valor de adquisición y de titularidad se estimará integrado:

Primero. Por el precio o cantidad desembolsada para su adquisición.

Segundo. Por el importe de los beneficios sociales, que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la sociedad durante los períodos impositivos en los que resultó de aplicación el régimen de atribución de rentas en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.

Tercero. Tratándose de socios que adquieran la participación con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales, se disminuirá el valor de adquisición en el importe de los beneficios que procedan de períodos impositivos en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas.

2.º Cuando el transmitente sea un contribuyente del IS o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, se aplicará lo dispuesto en esta Ley.

3.º Cuando el transmitente sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente tendrá el tratamiento que le corresponda de acuerdo con lo establecido para estos contribuyentes en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

4º. En el caso de sociedades civiles distintas de las previstas en el apartado 3 anterior, se entenderá que, a 1 de enero de 2016, a efectos fiscales, la totalidad de sus fondos propios están formados por aportaciones de los socios, con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales. Las participaciones a 1 de enero de 2016 en la sociedad civil adquiridas con anterioridad a dicha fecha tendrán como valor de adquisición el que derive de lo dispuesto en el párrafo anterior.”

4.3.2 Sociedades civiles sin obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015

Estas sociedades serán:

- Titulares de actividad empresarial de carácter no mercantil
- Profesionales, artistas o deportistas, sea cual sea el método de determinación de sus rendimientos netos.
- Titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa.
- Titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en el método de estimación objetiva.

El régimen transitorio contempla lo siguientes aspectos:

LA CONTABILIDAD DE LAS SOCIEDADES CIVILES A PARTIR DE LA REFORMA DE 2016

“1. Lo previsto en esta disposición será de aplicación a las sociedades civiles y a sus socios a los que hubiese resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016 y tengan la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de dicha fecha.

2. La integración de las rentas devengadas y no integradas en la base imponible de los períodos impositivos en los que la entidad tributó en el régimen de atribución de rentas se realizará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2016. Las rentas que se hayan integrado en la base imponible del contribuyente en aplicación del régimen de atribución de rentas no se integrarán nuevamente con ocasión de su devengo.

En ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal consecuencia de la consideración de las sociedades civiles como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de 1 de enero de 2016 comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute nuevamente en otro período impositivo.”

5. Conclusión

La reforma fiscal del impuesto de sociedades ha incluido entre sus sujetos pasivos a todas aquellas sociedades civiles con objeto mercantil, quedando excluidas aquellas que se dediquen a actividades:

- Agrícolas
- Ganaderas
- Forestales
- Mineras
- Profesionales (Sección segunda de las tarifas del Impuesto de actividades Económicas)

Los socios de las sociedades afectadas pasarán de tributar su porcentaje de los rendimientos en el régimen de atribución de rentas, según un impuesto personal y progresivo, a realizar la contribución de la sociedad en el impuesto de sociedades al tipo fijo del 25%. Además, las obligaciones contables y fiscales se equiparán a las de una sociedad mercantil, y la agilidad de constitución ya no compensa el riesgo de una responsabilidad personal e ilimitada, por lo que esta forma jurídica está abocada a perder adeptos.

Aquellas sociedades afectadas por la nueva reforma disponen de un régimen transitorio que facilitará su disolución o transformación en una sociedad mercantil, siendo la segunda opción la que supongo más beneficiosa.

Por otro lado, habrá que observar si en la realidad hay autónomos que se agrupan en comunidades de bienes para ejercer su actividad en el mismo local, siendo en ese caso el verdadero objeto de la comunidad de bienes mercantil.

6. Referencias bibliográficas

8.1.1. Régimen especial de atribución de rentas - Agencia Tributaria. [en línea], [sin fecha]. [Consulta: 20 noviembre 2019]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es>.

Cuentas anuales en el impuesto sobre sociedades - Agencia Tributaria. [en línea], [sin fecha]. [Consulta: 21 noviembre 2019]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es>

Libros obligatorios - Agencia Tributaria. [en línea], [sin fecha]. [Consulta: 21 noviembre 2019]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es>

Llevanza de la contabilidad - Agencia Tributaria. [en línea], [sin fecha]. [Consulta: 21 noviembre 2019]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es>

Las sociedades civiles en 2016. Afiris [en línea], 2015. [Consulta: 15 noviembre 2019]. Disponible en: <https://www.afiris.es/las-sociedades-civiles-en-2016/>.

BELEM, M., 2018. ¿Cuál es la diferencia entre Sociedad Civil y Sociedad Mercantil? DIFIERE [en línea]. [Consulta: 27 noviembre 2019]. Disponible en: <https://difiere.com/sociedad-civil-sociedad-mercantil/>.

TÍSCAR FERNANDEZ, Cristina. EL NUEVO RÉGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES CIVILES. 2016.

Impuestos 2016: Sociedades Civiles, Comunidades de Bienes | Cuéntica. Información para autónomos y PYMES [en línea], 2016. [Consulta: 25 noviembre 2019]. Disponible en: <https://cuentica.com/asesoria/impuestos-2016-sociedades-civiles-y-comunidades-de-bienes/>.

La Sociedad Civil: características y ventajas | Infoautónomos. [en línea], [sin fecha]. [Consulta: 27 noviembre 2019]. Disponible en: <https://www.infoautonomos.com/tipos-de-sociedades/sociedad-civil-caracteristicas-ventajas/>.

RUÍZ, S. y BLASCO, J., 2015. El nuevo régimen de tributación de las sociedades civiles. Contabilidad y Tributación, no. 393, pp. 63-134. ISSN 1138-9540.

LEGISLACIÓN Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE núm. 285, 29 /11/ 2006).

Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOE núm. 288 de 28/11/2014).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18/12/2003).

Real decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio (BOE núm. 289, de 16/10/1885).

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE núm. 206, de 25/07/1889).

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. (BOE núm. 61, de 11/03/2004)